Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A. RANTOS
fremsat den 2. februar 2023 [1]

Sag C-833/21

Endesa Generación SA
mod
Tribunal Económico-Administrativo Central

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – artikel 14, stk. 1, litra a) – fritagelse af energiprodukter og elektricitet, der anvendes til at producere elektricitet og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet – medlemsstaternes mulighed for at indføre undtagelser fra denne fritagelse af »miljøbeskyttelseshensyn« – national afgift på kul, der anvendes til produktion af elektricitet – miljøpolitiske mål – bedømmelseskriterier«

I. Indledning

1. Direktiv 2003/96/EF [2] om beskatning af energiprodukter og elektricitet bestemmer i artikel 14, stk. 1, litra a), at energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet, er fritaget for beskatning. Det fremgår også af denne bestemmelse, at medlemsstaterne som en undtagelse fra denne bestemmelse af miljøpolitiske hensyn kan beskatte disse produkter uden at skulle overholde dette direktivs minimumsafgiftssatser.

2. På hvilke betingelser kan afgift på kul, der anvendes til produktion af elektricitet, som omhandlet i national lovgivning, anses for at være blevet indført »af miljøpolitiske hensyn« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96? Dette er nærmere bestemt det spørgsmål, som Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien) har forelagt.

[1] – Originalsprog: fransk.

[2] – Rådets direktiv af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51).

3. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Endesa Generación SA (herefter »Endesa«) og Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager) angående en skatteopgørelse vedrørende anvendelse af den spanske afgift på kul for så vidt angår kul, der anvendes af et varmeværk til produktion af elektricitet.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 2003/96

4. Artikel 1 i direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

5. Direktivets artikel 2 bestemmer:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[…]

b) varer under KN-kode[3] 2701, 2702 og 2704-2715.

[…]

5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif [4].

[…]«

6. Direktivets artikel 4 bestemmer:

»1. De afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, må ikke være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.

2. I dette direktiv er »afgiftssats« den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen [merværdiafgift (moms)]), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug.«

3 – Den kombinerede nomenklatur.

4 – EFT 2001, L 279, s. 1.

7. Direktivets artikel 10 er affattet således:

»1. Fra den 1. januar 2004 er minimumsafgiftssatserne for elektricitet som fastsat i bilag I, tabel C.

2. Medlemsstaterne kan fastsætte den gældende afgift på et højere niveau end minimumsafgiftssatserne i stk. 1, når blot de overholder direktiv 92/12/EØF[5].«

8. Artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv [92/12] om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

a) Energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet. Medlemsstaterne kan imidlertid af miljøpolitiske hensyn beskatte disse produkter uden at overholde dette direktivs minimumsafgiftssatser. I så fald skal beskatningen af disse produkter ikke medregnes ved vurderingen af, om minimumsafgiftssatsen for elektricitet i henhold til artikel 10 er overholdt.«

2. Direktiv 2008/118/EF

9. Artikel 1 i direktiv 2008/118/EF[6], der i henhold til dets artikel 47 ophæver og erstatter direktiv 92/12 med virkning fra den 1. april 2010, er affattet således:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer (»punktafgiftspligtige varer«):

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv [2003/96]

[…]

2. Ifølge denne bestemmelse kan medlemsstaterne lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.

3. Medlemsstaterne kan lægge afgifter på:

a) andre produkter end punktafgiftspligtige varer

[…]

[5] – Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1).

[6] – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

Pålæggelsen af sådanne afgifter må dog ikke ved samhandel mellem medlemsstater give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.«

B. Spansk ret

10. Med Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (lov nr. 22/2005 om gennemførelse i spansk retsorden af flere EU-direktiver om skatter og afgifter på energiprodukter og elektricitet og om den fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, og som fastsætter beskatningsordningen for grænseoverskridende bidrag til pensionsfonde inden for EU af 18.11.2005[7] (herefter »lov 22/2005«)) blev der i Spanien indført en afgift på kul (herefter »kulafgiften«). I denne forbindelse blev Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (lov nr. 38/1992 om punktafgifter) af 28. december 1992[8] ændret med indsættelsen af afsnit III med overskriften »Særlig afgift på kul«, der navnlig omfatter lovens artikel 75-84 (herefter »lov nr. 38/1992«).

11. Artikel 75, stk. 1, i lov nr. 38/1992 bestemmer følgende:

»Med henblik på denne afgift betragtes som kul produkter omfattet af kode 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 og 2714 i told- og statistiknomenklaturen, der blev indført ved Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 [9] […]«

12. Lovens artikel 77, stk. 1, fastsætter:

»Kul er punktafgiftspligtigt ved overgang til forbrug inden for det territoriale anvendelsesområde.«

13. Nævnte lovs artikel 79, stk. 3, litra a), bestemte:

»Fritaget for punktafgifter er operationer, der består i kullets overgang til forbrug, når kullet anvendes til følgende formål:

a) produktion af elektricitet og kraftvarmeproduktion.«

14. Lovens artikel 83, stk. 1, er affattet således:

»Afgiftsgrundlaget for punktafgiften udgøres af energieffektiviteten af det kul, der anvendes til afgiftspligtige operationer, udtrykt i gigajoule.«

15. Artikel 84 i lov nr. 38/1992 fastsætter:

»Punktafgiftssatsen er på 0,15 EUR pr. gigajoule.«

7 – BOE nr. 277 af 19.11.2005, s. 37821.

8 – BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44305.

9 – Forordning af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1).

16. Lov nr. 38/1992 blev ændret ved Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (lov nr. 15/2012 om skatte- og afgiftsmæssige foranstaltninger for bæredygtig energi af 27.12.2012 [10] (herefter »lov nr. 15/2012«)). Følgende fremgår af præamblen til denne lov:

»I. Formålet med denne lov er at tilpasse vores skatte- og afgiftssystem til en mere effektiv og miljøvenlig udnyttelse og bæredygtig udvikling, værdier, der ligger til grund for denne skattereform, og som sådan er i overensstemmelse med de grundlæggende principper, der regulerer Den Europæiske Unions skatte- og energipolitik og naturligvis miljøpolitik.

I dagens samfund kræver energiproduktionens og -forbrugets stigende indvirkning på miljømæssig bæredygtighed en normativ og lovgivningsmæssig ramme, der sikrer alle aktører en velfungerende energimodel, der også bidrager til at bevare vores rige miljøarv.

Denne lov er forankret i forfatningens artikel 45, i henhold til hvilken beskyttelsen af vores miljø bliver et af de ledende principper for den økonomiske og sociale politik. Således består en af akserne i denne skattereform i at internalisere de miljøomkostninger, der opstår ved elproduktion og ved oplagring af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald. På denne måde skal denne lov tjene som et incitament til at forbedre vores energieffektivitet og samtidig sikre en bedre forvaltning af naturressourcerne og en fortsat styrkelse af den nye model for bæredygtig udvikling, både ud fra et økonomisk, socialt og arbejdsmarkedsrelateret synspunkt og ud fra et miljømæssigt synspunkt.

Denne reform bidrager endvidere til at integrere miljøpolitikkerne i vores skatte- og afgiftssystem, der muliggør såvel særlige miljøafgifter som muligheden for at indarbejde en miljøfaktor i andre allerede eksisterende afgifter.

De værdier og mål, der ligger til grund for denne lov, kan være tværgående og skal derfor udgøre et fokusområde i gennemførelsen af sektorspecifikke foranstaltninger, navnlig når disse berører energisektoren, som er så vigtig for landet i økonomisk og miljømæssig henseende.

Med henblik herpå regulerer denne lov tre nye afgifter: en afgift, der opkræves af værdien af elektricitetsproduktion, en afgift på produktion af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald fra produktion af kerneenergi, og en afgift på oplagring af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald på centrale anlæg. Med loven indføres et gebyr for anvendelse af indvand til elektricitetsproduktion. Den ændrer afgiftssatsen for naturgas og kul ved endvidere at fjerne de fritagelser, der findes for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet og til kraftvarmeproduktion.

[…]

IV. […] [L]oven reviderer afgiftsbehandlingen af de forskellige energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet. Produktion af elektricitet fra fossile brændstoffer er en af de største kilder til drivhusgasemissioner, således at denne form for produktion af elektricitet ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt bør beskattes på en mere hensigtsmæssig måde afhængigt af de eksterne virkninger, den frembringer.

[10] – BOE nr. 312 af 28.12.2012, s. 88081.

På dette grundlag afskaffes nogle af fritagelserne i artikel 51, stk. 2, litra c), og artikel 79, stk. 3, litra a), i lov nr. 38/1992 i henhold til bestemmelserne i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv [2003/96], der giver medlemsstaterne mulighed for med dette formål for øje at beskatte energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, og nævnte direktivs artikel 15, stk. 1, litra c), om kraftvarmeproduktion.

I samme retning hæves afgiftssatsen på kul med henblik på en analog anvendelse på produktion af elektricitet fra fossile brændstoffer, og samtidig indføres der særlige satser for fuelolie og dieselolie, der anvendes til produktion af elektricitet eller kraftvarmeproduktion

[…]«

17. Med lov nr. 15/2012 ophævedes således artikel 79, stk. 3, litra a), i lov nr. 38/1992, og artikel 84 i sidstnævnte lov blev affattet således:

»Punktafgiftssatsen er fastsat til 0,65 EUR pr. gigajoule« [11].

18. Ifølge forelæggelsesafgørelsen opretholdt lov nr. 15/2012 fritagelserne for afgiften på mineralolie til produktion af elektricitet på kraftvarmeværker eller produktion af elektricitet eller kraftvarmeproduktion af elektricitet og varme i kombinerede anlæg for brændstoffer, der er omfattet af lovens anvendelsesområde, herunder naturgas og dieselolie [12]. Som det endvidere fremgår af præamblen til denne lov, regulerer den tre nye afgifter: en afgift, der opkræves af værdien af elektricitetsproduktionen, en afgift på produktion af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald fra produktion af kerneenergi og en afgift på oplagring af brugt nukleart brændsel og radioaktivt affald på centrale anlæg.

19. Den anden tillægsbestemmelse til lov nr. 15/2012 med overskriften »Elektricitetssystemets omkostninger« var affattet således:

»Hvert år afsættes der på statens almindelige finanslove til finansiering af elektricitetssystemets omkostninger i artikel 16 i Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (lov nr. 54/1997 om elektricitetssektoren) af 27. november 1997[[13]] et beløb svarende til:

a) et skøn over de årlige beløb, som staten opkræver i form af de i denne lov omhandlede skatter og afgifter

b) det anslåede provenu fra auktionen af drivhusgasemissionskvoter med et maksimum på 500 mio. EUR« [14].

[11] – Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (kongeligt lovdekret nr. 9/2013 om hasteforanstaltninger med henblik på at sikre elektricitetssystemets økonomiske stabilitet) af 12.7.2013 (BOE nr. 167 af 13.7.2013, s. 52106) efterfølgende i artikel 84 i lov nr. 38/1992 har indført en nedsat punktafgiftssats (0,15 EUR pr. gigajoule) for kul til kommerciel brug, forudsat at dette kul ikke anvendes til kraftvarmeproduktion og direkte eller indirekte produktion af elektricitet.

[12] – Endesa har i sine skriftlige indlæg gjort gældende, at fritagelserne af mineralolie blev afskaffet ved lov nr. 15/2012, men genindført ved Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (kongeligt lovdekret nr. 15/2018 om hasteforanstaltninger med henblik på energiomstilling og forbrugerbeskyttelse), af 5.10.2018 (BOE nr. 242 af 6.10.2018, s. 97430).

[13] – BOE nr. 285 af 28.11.1997, s. 35097.

[14] – Denne bestemmelse blev første gang ændret ved Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (lov nr. 24/2013 om elektricitetssektoren), af 26.12.2013 (BOE nr. 310, af 27.12.2013, s. 105198).

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

20. Endesa er en virksomhed, der producerer elektricitet ved forbrug af kul. Virksomheden erhverver kullet gennem et koncernforbundet selskab, nemlig Carboex SA, der har oplyst, at det i skatte- og afgiftsmæssig henseende drager fordel af fritagelsen fra kulafgiften i forbindelse med de kulpartier, der er købt til videresalg, da den udløsende begivenhed for denne afgift er forbrug.

21. Efter en afgiftskontrol vedrørende skatteåret 2013 af kraftværket Litoral de Almería (Spanien), der tilhører Endesa, fandt skattemyndighederne, at afgiftsgrundlaget for kulafgiften skulle fastsættes på grundlag af kuls bruttobrændværdi uafhængigt af den energi, der rent faktisk bruges til produktion af elektricitet. De har gjort gældende, at Endesa havde købt de omhandlede kulpartier til brug i produktionen af elektricitet, hvilket har bevirket, at den udløsende begivenhed for afgiften er indtrådt. Desuden blev der gennemført en kontrol af de formelle forpligtelser i forbindelse med beholdningsanmeldelsen. Skattemyndighederne udstedte derfor en skatteopgørelse til Endesa, hvori var fastsat en forhøjet afgift med morarenter af de endnu udestående beløb.

22. Endesa indledte den 7. april 2016 en klageprocedure ved Tribunal Económico Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien, herefter »TEAC«) og anfægtede for det første, at kulafgiften er fastsat på grundlag af kuls bruttobrændværdi, da denne efter sagsøgerens opfattelse bør fastsættes ved kun at tage hensyn til denne brændværdi, for det andet beskatning af 268 717,98 ton kul, som Carboex havde opgivet som fritaget fra afgift for så vidt angår 2011 med den begrundelse, at de var beregnet til videresalg, og som efterfølgende blev brugt af Endesa til produktion af elektricitet, for det tredje bestemmelsen af den bogførte beholdning pr. 31. december 2012 og for det fjerde denne afgifts overensstemmelse med EU-retten med hensyn til forbrug, der er bestemt til produktion af elektricitet.

23. Ved afgørelse af 28. marts 2019 fandt Tribunal Económico Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager), at der ikke skulle tages hensyn kuls nettobrændværdi ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for kulafgiften. Den præciserede, at beskatningen af kulpartier, der tidligere var blevet angivet som fritaget fra kulafgiften, fordi de var bestemt til videresalg, ikke udgjorde en dobbeltbeskatning, eftersom køberen havde angivet dem som eget forbrug til produktion af elektricitet, og dette udgjorde den udløsende begivenhed for afgiften. TEAC fastslog også, at den angivelige fejl i beholdningsanmeldelsen af kul ikke var blevet bevist. Desuden udtalte TEAC sig ikke om, hvorvidt lov nr. 15/2012, hvormed fritagelsen for kulafgift på forbrug af kul til produktion af elektricitet blev afskaffet, var i overensstemmelse med EU-retten.

24. Endesa anlagde et forvaltningsretligt søgsmål ved Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager), den forelæggende ret, til prøvelse af denne afgørelse fra TEAC og fremsatte de samme klagepunkter som ved TEAC og nedlagde påstand om, at Domstolen forelægges en anmodning om præjudiciel afgørelse om bestemmelsen i lov nr. 15/2012, hvormed fritagelsen for kulafgift på forbrug af kul til produktion af elektricitet blev afskaffet.

25. Den forelæggende ret har oplyst, at den er nået frem til den konklusion, at hvis afgiftssatsen afhænger af den varmeenergi, som kulforbruget frembringer, målt i gigajoule, er der ingen grund til kun at tage hensyn til den varmeenergi, der rent faktisk anvendes til produktion af elektricitet. Desuden fandt den udløsende begivenhed sted, da sagsøgeren købte kul fra sit forbundne selskab for at henføre det til produktion af elektricitet. Der foreligger endvidere ingen beviser for, at der findes en fejl i beholdningsanmeldelsen.

26. Ifølge den forelæggende ret kan Endesas påstande om, at selskabet ikke skal betale den beregnede kulafgift, kun tages til følge ved at sætte spørgsmålstegn ved, om denne afgift, der opkræves af forbruget af kul til produktion af elektricitet, er i overensstemmelse med de EU-retlige forskrifter om omstrukturering af ordningen for beskatning af energiprodukter og elektricitet. Hvis den nævnte afgift således ikke har noget miljømæssigt formål som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, er den pågældende spanske lovgivning uforenelig med EU-retten, og der skal ses bort fra den, hvilket fratager den berørte skatteopgørelse dens retsgrundlag.

27. Den forelæggende ret er i denne henseende i alvorlig tvivl om, hvorvidt beskatningen af forbruget af kul til produktion af elektricitet er i overensstemmelse med direktiv 2003/96 med den begrundelse, at en afgift, for at den kan have et særligt øjemed som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), ikke udelukkende kan have et budgetmæssigt formål, som er at finansiere omkostningerne ved det spanske elektricitetssystem. Et sådant budgetmæssigt formål følger af den omstændighed, at den anden tillægsbestemmelse til lov nr. 15/2012 udtrykkeligt bestemmer, at et beløb svarende til et skøn over de årlige indtægter fra skatter og afgifter, der er omfattet af denne lov, afsættes på statens almindelige finanslove til finansiering af omkostningerne ved elektricitetssystemet.

28. Desuden afspejler afgiftsstrukturen på kul ikke det miljømål, der er anført i præamblen til lov nr. 15/2012, og indtægterne fra denne afgift er ikke bestemt til at nedbringe de miljøpåvirkninger, som brug af kul til produktion af elektricitet har. Ifølge den forelæggende ret synes den omstændighed, at anvendelsen af et meget forurenende energiprodukt til dette formål pålægges afgift, i øvrigt ikke at opfylde betingelserne for, at en afgift har et særligt formål, henset til den marginale prisfastsættelsesordning for elektricitet og til den omstændighed, at kraftvarmeværker, der anvender kul, ikke er undtaget fra at skulle betale vederlaget for produktion af elektricitet, hvilket bidrager til deres økonomiske og finansielle bæredygtighed.

29. Under disse omstændigheder har Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den spanske […] lovgivning, der indfører en afgift på kul til produktion af elektricitet, forenelig med artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv [2003/96], når det heri angives, at den har til formål at beskytte miljøet, men dette formål ikke er afspejlet i afgiftens struktur, og provenuet anvendes til at finansiere omkostningerne ved elektricitetssystemet?

2) Kan det antages, at det miljømæssige formål kan anses for at komme konkret til udtryk i afgiftens struktur ved, at afgiftssatserne er fastsat i forhold til brændværdien af det kul, der anvendes til produktion af elektricitet?

3) Er det miljømæssige formål opnået alene ved, at der indføres afgifter på visse ikke-vedvarende energiprodukter, og anvendelsen af dem, der anses for mindre skadelige for miljøet, ikke pålægges afgift?«

30. Endesa, den spanske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

IV. Bedømmelse

31. Med sine præjudicielle spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at en national lovgivning, der indeholder bestemmelser om beskatning af kul, der bruges til produktion af elektricitet, opfylder betingelsen om, at afgiften skal være indført »af miljøpolitiske hensyn«, når den nationale lovgivning som begrundelse for indførelse af denne afgift har angivet et miljøbeskyttelsesformål, og et miljøformål ikke er indarbejdet i nævnte afgiftsstruktur, hvis sats afhænger af kullets brændværdi, idet indtægterne fra denne afgift afsættes til finansiering af omkostningerne ved det nationale elektricitetssystem, og brugen af andre energiprodukter, der anses for at være mindre miljøskadelige, ikke er belagt med afgift.

32. Med henblik på en besvarelse af disse spørgsmål er det hensigtsmæssigt indledningsvis at præcisere Domstolens praksis vedrørende medlemsstaternes mulighed for at lægge afgift på energiprodukter, der bruges til produktion af elektricitet, i henhold til direktiv 2003/96.

33. I henhold til artikel 4, stk. 1, i direktiv 2003/96 skal medlemsstaterne i denne henseende lægge afgift på energiprodukter, der er omfattet af dets anvendelsesområde, dvs. motorbrændstof, brændsel til opvarmning og elektricitet, ved at fastsætte afgiftssatser, der ikke må være lavere end de minimumssatser, der er fastsat i direktivet [15]. Dette direktivs artikel 4, stk. 2, definerer således den afgiftssats, som medlemsstaterne fastsætter for de omhandlede varer, som den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug.

34. Som Domstolen har fastslået, har direktiv 2003/96 ved at fastsætte en harmoniseret beskatningsordning for energiprodukter og elektricitet til formål at fremme et velfungerende indre marked i energisektoren, idet navnlig konkurrenceforvridning skal undgås [16]. Med dette formål for øje har EU-lovgiver særligt på området for elektricitet, således som det bl.a. fremgår af s. 5 i begrundelsen for forslaget til Rådets direktiv om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter [17], truffet det valg at pålægge medlemsstaterne at beskatte distribueret elektricitet i henhold til artikel 1 i direktiv 2003/96, idet de energiprodukter, der anvendes til at producere denne elektricitet, samtidig skal fritages for beskatningen, hvilket har til formål at undgå dobbeltbeskatning af elektricitet [18].

35. Direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, fastsætter således, at medlemsstaterne skal fritage energiprodukter og elektricitet, der bl.a. anvendes til produktion af elektricitet [19]. Eftersom nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, indeholder en udtømmende opregning af de fritagelser, som er obligatoriske for medlemsstaterne inden for rammerne af beskatning af energiprodukter og elektricitet, kan dets bestemmelser ikke fortolkes bredt, idet den harmoniserede beskatning, som er indført ved dette direktiv, ellers ville blive frataget enhver effektiv virkning [20].

15 – Dom af 31.3.2022, Kommissionen mod Polen (Beskatning af energiprodukter) (C-139/20, EU:C:2022:240, præmis 39).

16 – Jf. dom af 14.1.2021, Kommissionen mod Italien (Bidrag til køb af brændstof) (C-63/19, EU:C:2021:18, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis) samt mit forslag til afgørelse RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 25 og 26).

17 – EFT 1997, C 139, s. 14.

18 – Dom af 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis) og mit forslag til afgørelse RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 47).

19 – Dom af 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

20 – Dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 24 og 25 og den deri nævnte retspraksis).

36. Artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2003/96 fastsætter imidlertid, idet den pålægger medlemsstaterne en obligatorisk fritagelse for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, en tilstrækkeligt præcis og ubetinget forpligtelse, således at borgerne i medfør af denne bestemmelse tillægges en ret til at påberåbe sig denne direkte for de nationale retter [21].

37. Desuden har direktiv 2003/96 også til formål at fremme miljøpolitiske hensyn [22]. Disse mål kommer til udtryk i medlemsstaternes mulighed for at lægge afgift på energiprodukter, der bruges til produktion af elektricitet. Når EU-lovgiver i denne henseende har villet give medlemsstaterne mulighed for at fravige den obligatoriske fritagelsesordning, der er indført med dette direktiv, har lovgiver imidlertid udtrykkeligt fastsat dette bl.a. i nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, hvorefter medlemsstaterne »af miljøpolitiske hensyn« kan beskatte energiprodukter, der bruges til produktion af elektricitet [23]. Dermed udelukker direktiv 2003/96 ikke enhver risiko for dobbeltbeskatning [24], idet medlemsstaterne har mulighed for oven i elafgiften at lægge en ekstra afgift på brændselstyper, der er uønskede af miljøpolitiske hensyn [25]. Ikke desto mindre kan nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, parallelt med den i punkt 35 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis ikke fortolkes bredt, idet den harmoniserede beskatning, som er indført ved dette direktiv, ellers ville blive frataget enhver effektiv virkning.

38. I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at der med lov nr. 22/2005, hvormed direktiv 2003/96 blev gennemført i spansk ret, blev indført en kulafgift. Med henblik herpå bestemte lov nr. 38/1992, som ændret, bl.a. i artikel 79, stk. 2, at fritaget for punktafgifter er handlinger, der består i kullets overgang til forbrug, når kullet anvendes til navnlig produktion af elektricitet og kraftvarmeproduktion. Denne bestemmelse blev ophævet ved lov nr. 15/2012 med begrundelse i miljøpolitiske hensyn med den konsekvens, at kulafgiften anvendes på brug af kul til produktion af elektricitet og kraftvarmeproduktion. Desuden blev kulafgiften ved lov nr. 15/2012 hævet fra 0,15 EUR til 0,65 EUR pr. gigajoule.

39. Som det allerede udtrykkeligt fremgår af præamblen til lov nr. 15/2012, har Kongeriget Spanien i denne retning ønsket at benytte den i artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96 omhandlede mulighed for med en undtagelse fra den fritagelsesordning, der blev indført med denne bestemmelses første punktum, »af miljøpolitiske hensyn« at indføre en afgiftsordning for så vidt angår kul, der anvendes til produktion af elektricitet. Denne medlemsstat indførte dermed en dobbeltbeskatning af elektricitet, dvs. dels på kul, der anvendes til produktion af elektricitet, dels på den distribuerede elektricitet.

40. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om anvendelsen af en kulafgift på kul, der anvendes til produktion af elektricitet, er i overensstemmelse med artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96, idet denne afgift er blevet indført af miljøpolitiske hensyn. Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til Domstolens praksis vedrørende artikel 1,

[21] – Dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

[22] – Jf. dom af 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis), og mit forslag til afgørelse RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 46 og 48).

[23] – Jf. i denne retning dom af 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Det skal nævnes, at Kommissionen den 14.7.2021 fremsatte et nyt forslag til Rådets direktiv om omstrukturering af EU-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (COM(2021) 563 final). I henhold til dette forslag ophæves artikel 14 i direktiv 2003/96. Imidlertid indeholder den nye artikel 13 i dette direktiv i henhold til forslaget i det væsentlige det nuværende indhold af nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a).

[24] – Jf. i denne retning dom af 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

[25] – Jf. i denne retning dom af 4.6.2015, EM (C-5/14, EU:C:2015:354, præmis 51).

stk. 2, i direktiv 2008/118, i henhold til hvilken medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med de EU-retlige afgiftsregler for punktafgifter eller moms. Den pågældende ret ønsker oplyst, om kulafgiften forfølger et »særligt formål«, hvilket er enslydende krav i forbindelse med anvendelsen af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96.

41. Med hensyn til den forelæggende rets spørgsmål finder jeg det hensigtsmæssigt at præcisere Domstolens praksis vedrørende artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, inden jeg går over til undersøge, om den kan finde analog anvendelse på artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96.

42. Som Domstolen har påpeget, gør artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvormed det tilsigtes at tage hensyn til medlemsstaternes forskellige traditioner på beskatningsområdet og den hyppige brug af indirekte beskatning til gennemførelse af andre politikker end budgetpolitik, det muligt for medlemsstaterne ud over minimumspunktafgiften at fastsætte andre indirekte skatter i særligt øjemed [26]. Begrebet »yderligere indirekte afgifter« i denne bestemmelse omfatter således andre indirekte afgifter, som pålægges forbruget af de varer, der er opregnet i dette direktivs artikel 1, stk. 1, end »punktafgifter« som omhandlet i den sidstnævnte bestemmelse, og som opkræves til særlige formål [27].

43. Ifølge Domstolens praksis kan medlemsstaterne i henhold til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 opkræve yderligere indirekte afgifter af produkter, der er pålagt punktafgifter, på to betingelser. Dels skal sådanne afgifter opkræves med henblik på særlige formål, dels skal de være i overensstemmelse med Unionens afgiftsregler for punktafgifter eller moms for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser. Disse to betingelser, som har til formål at undgå, at yderligere indirekte afgifter hindrer samhandelen mellem medlemsstaterne utilbørligt, er, som det fremgår af selve ordlyden af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, kumulative [28].

44. Hvad angår den første betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis, at et særligt formål er et andet formål end et rent budgetmæssigt. Eftersom enhver afgift nødvendigvis forfølger et budgetmæssigt formål, kan den blotte omstændighed, at en afgift har et budgetmæssigt formål, imidlertid ikke i sig selv – uden at gøre artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 indholdsløs – være tilstrækkelig til at udelukke, at denne afgift kan anses for ligeledes at have et særligt formål som omhandlet i denne bestemmelse. For at blive anset for at forfølge et særligt formål som omhandlet i nævnte bestemmelse skal en afgift i sig selv have til formål at sikre det påberåbte særlige formål [29]. Dette er navnlig tilfældet, hvis provenuet af denne afgift skal anvendes med henblik på at nedbringe de miljømæssige udgifter, der er særligt forårsaget af elforbruget, som er pålagt nævnte afgift, og at fremme den territoriale og sociale samhørighed, på en sådan måde, at der er en direkte forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsprovenuet og den pågældende afgifts øjemed [30].

[26] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

[27] – Dom af 3.3.2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

[28] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 21 og 22 og den deri nævnte retspraksis).

[29] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 23-25 og den deri nævnte retspraksis).

[30] – Dom af 25.7.2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

45. Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at selv om den omstændighed, at indtægterne af en afgift på forhånd er allokeret til de lokale myndigheders finansiering af kompetencer, som de er blevet overdraget, kan udgøre et element, der skal tages i betragtning med henblik på at afgøre, om der består et særligt formål, kan en sådan allokering, som blot er en intern organisering af budgettet i en medlemsstat, ikke i sig selv udgøre en tilstrækkelig betingelse, idet enhver medlemsstat, uanset det forfulgte formål, kan vælge at foreskrive, at indtægterne af en afgift allokeres til finansiering af bestemte udgifter. I modsat fald ville ethvert formål kunne anses for at være særligt som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvilket ville gøre den harmoniserede punktafgift, der er indført med dette direktiv, virkningsløs og stride mod princippet om, at en undtagelsesbestemmelse som nævnte artikel 1, stk. 2, skal fortolkes strengt [31].

46. Endelig kan en afgift på punktafgiftspligtige varer, såfremt der ikke består en sådan mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne, kun anses for at forfølge et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, f.eks. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse anvendelsen heraf [32], eller tilskynde til brug af en anden type vare, hvis virkninger er mindre skadelige for miljøet [33].

47. Henset til denne praksis fra Domstolen finder jeg det vigtigt at sondre klart mellem dels afgifter, der pålægges i henhold til direktiv 2003/96, dels de i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 omhandlede yderligere supplerende afgifter, der kan lægges på punktafgiftspligtige varer til særlige formål. Som det fremgår af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118, fastlægges i direktivet den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af visse punktafgiftspligtige varer, herunder »energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv [2003/96]«. Med andre ord pålægges energiprodukter, når de er omfattet af direktiv 2003/96, afgifter i henhold til de i dette direktiv opstillede betingelser, idet medlemsstaterne ud over denne beskatning kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål i henhold til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

48. I den foreliggende sag er det ubestridt, at kulafgiften er omfattet af direktiv 2003/96. Den forelæggende ret har således fremhævet, at denne afgift blev indført ved lov nr. 22/2005, hvormed nævnte direktiv blev gennemført i spansk ret. I samme retning har den spanske regering gjort gældende, at det fremgår af nævnte direktivs artikel 2, at der i direktivet ved »energiprodukter« forstås varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715, der vedrører kul, og at artikel 75 i lov nr. 38/1992 bestemmer, at varer under KN-kode 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 og 2714 betragtes som kul med den konsekvens, at kulafgiften bliver omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2003/96.

49. Ifølge den forelæggende ret og Endesa fastsættes der i direktiv 2003/96 og direktiv 2008/118 krav, der kan anses for at være tilsvarende for pålæggelse af en afgift på punktafgiftspligtige energiprodukter, således at de i det førstnævnte direktiv omhandlede miljøpolitiske hensyn udgør et af de i det andet direktiv omhandlede særlige formål. Jeg kan ikke tilslutte mig denne

[31] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

[32] – Kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

[33] – Jf. i denne retning dom af 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 32). Vedrørende den fremgangsmåde, som Domstolen har fulgt i forbindelse med fortolkningen af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118; jf. F. Pitrone, »Defining »Environmental Taxes«: Input from the Court of Justice of the European Union«, Bulletin for International Taxation, bind 69, nr. 1, 2015, s. 58-64. Vedrørende eksistensen af et »særligt øjemed«, der ikke er rent budgetmæssigt; jf. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punkt 17-32).

fortolkning. Som det blev fremhævet i punkt 47 i dette forslag til afgørelse, er der forskel på de afgiftsordninger, der er indført med disse direktiver, idet den første er obligatorisk, mens den anden er valgfri, forudsat at visse betingelser er opfyldt. I denne henseende er det vigtigt at fastslå, at der ikke i artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96 nævnes et behov for »særlige formål«. Efter min opfattelse kan Domstolens praksis vedrørende de »særlige formål«, som en yderligere indirekte afgift på punktafgiftspligtige varer som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal forfølge, ikke anvendes analogt på en afgift, der er omfattet af artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96. Denne bedømmelse er fuldt ud i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118, der fastsætter som eneste betingelse for, at medlemsstaterne kan pålægge afgifter på andre produkter end dem, der er underlagt ordningen med den harmoniserede punktafgift, at disse ikke giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstaterne. Som Domstolen har fastslået, fastsætter denne artikel 1, stk. 3, til forskel fra artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, sammenholdt med fjerde betragtning [34] til direktivet, således ikke, at de omhandlede afgifter skal være andre afgifter end den harmoniserede punktafgift, *eller at de skal forfølge bestemte formål* [35].

50. I forbindelse med artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96 skal det derfor navnlig undersøges, om der findes en direkte forbindelse mellem anvendelsen af provenuet og formålet med den pågældende pålæggelse af afgifter [36]. Alene begrundelserne for den pågældende afgift, dvs. om den rent faktisk er blevet indført »af miljøpolitiske hensyn«, skal undersøges, idet disse begrundelser udgør et selvstændigt begreb i EU-retten. I denne henseende er jeg af den opfattelse, at det alligevel er muligt at tage udgangspunkt i Domstolens praksis vedrørende artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 ved at anse en afgift for at bidrage til miljøbeskyttelse, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, f.eks. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse anvendelsen heraf eller tilskynde til brug af en anden type vare, hvis virkninger er mindre skadelige for miljøet [37].

51. En sådan fortolkning støttes af forordning (EU) nr. 651/2014 [38] om kategorier af støttes forenelighed med det indre marked [39]. Det fremgår af denne forordnings artikel 44, stk. 1, at støtteordninger i form af lempelser af miljøskatter og -afgifter, der opfylder betingelserne i direktiv 2003/96, er forenelige med det indre marked i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 107, stk. 3, TEUF, og fritaget for anmeldelseskravet i artikel 108, stk. 3, TEUF, forudsat at

[34] – Det fremgår af denne betragtning, »at [p]unktafgiftspligtige varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål. I så fald bør medlemsstaterne dog for ikke at ødelægge virkningen af fællesskabsregler om indirekte afgifter overholde visse væsentlige elementer i disse regler«.

[35] – Jf. dom af 12.2.2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, præmis 33 og 34). Domstolen har heraf udledt, at artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118 ikke i sig selv er til hinder for, at medlemsstaterne pålægger andre varer end dem, der er underlagt ordningen med den harmoniserede punktafgift, en afgift, reguleret ved bestemmelser, der er identiske med bestemmelserne for denne ordning.

[36] – Jf. den i punkt 44 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis.

[37] – I samme retning skal det anføres, at jeg i mit forslag til afgørelse RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 48) med hensyn til formålet om miljøbeskyttelse har fastslået, at det er ubestridt, at produktionen af elektricitet ved brug af brunkul er omfattet af talrige forpligtelser, der er fastsat i miljølovgivningen med henblik på at udnytte energiprodukterne på den renest mulige måde, og at det således ikke kan udelukkes, at den i denne sag omhandlede fritagelse kan påvirke opfyldelsen af disse forpligtelser, når de indebærer behandling af energiproduktet ved hjælp af elektricitet for at gøre en energiproduktion så grøn som muligt.

[38] – Kommissionens forordning af 17.6.2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108 (EUT 2014, L 187, s. 1).

[39] – Vedrørende forbindelsen mellem direktiv 2003/96 og den i artikel 107 TEUF omhandlede statsstøtte; jf. M. Villar Ezcurra og E. Fonseca Capdevila, »Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime« i S.E. Weishaar, *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, s. 143-156.

visse betingelser er opfyldt. I henhold til nævnte forordnings artikel 2, nr. 119), forstås ved »miljøskatter og -afgifter« »skatter eller afgifter, hvis skatte- eller afgiftsgrundlag har en klar negativ miljøpåvirkning, eller som har til formål at belægge visse aktiviteter, varer eller tjenester med skat eller afgift, således at miljøomkostningerne kan indregnes i deres pris, og/eller således at producenter og forbrugere kanaliseres mod aktiviteter, der i højere grad skåner miljøet«.

52. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret oplyst, om beskatningen af forbrug af kul, der anvendes til produktion af elektricitet, således som den er fastlagt i national lovgivning, er i overensstemmelse med direktiv 2003/96. I denne henseende skal det anføres, at når Domstolen er forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse med henblik på at fastslå, om en afgift indført af en medlemsstat forfølger et særligt formål baseret på miljøpolitiske hensyn som omhandlet i nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, er dens opgave i højere grad at oplyse den nationale ret om de kriterier, ved anvendelse af hvilke den nationale ret er i stand til at fastslå, om afgiften rent faktisk forfølger et sådant formål, end selv at foretage denne vurdering, så meget desto mere som Domstolen ikke nødvendigvis er i besiddelse af alle de hertil nødvendige oplysninger [40].

53. For det første har den forelæggende ret i denne henseende fremhævet, at den spanske lovgivning med indførelsen af kulafgiften på produktion af elektricitet angiveligt har et miljøbeskyttelsesformål. Endesa er af den opfattelse, at denne begrundelse kun er indlysende med hensyn til overholdelse af EU-retten, mens det reelle mål med lov nr. 15/2012 udelukkende var at øge skatteindtægterne. I denne henseende skal det anføres, at den forelæggende ret i sin afgørelse har nævnt en del af præamblen til denne lov [41], hvoraf det fremgår, at den spanske lovgiver med vedtagelsen af denne lov har ønsket at beskytte miljøet. Kongeriget Spanien har således begrundet vedtagelsen af kulafgiften med »miljøpolitiske hensyn«. Ikke desto mindre skal den pågældende afgift for at være i overensstemmelse med artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96, som det fremgår af punkt 50 i dette forslag til afgørelse, reelt sikre en bedre miljøbeskyttelse.

54. For det andet er den forelæggende ret med henvisning til den anden tillægsbestemmelse til lov nr. 15/2012 af den opfattelse, at kulafgiften udelukkende har et budgetmæssigt formål, nemlig finansiering af omkostningerne i forbindelse med det spanske elektricitetssystem. Et sådant argument vedrører fortolkningen af begrebet »særlige formål« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118. Som anført i punkt 49 og 50 i dette forslag til afgørelse, skal dette begreb imidlertid ikke anvendes i forbindelse med artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96, og det skal navnlig undersøges, om der findes en direkte forbindelse mellem anvendelsen af indtægterne og målet med kulafgiften. Det skal tilføjes, at den spanske regering har gjort gældende, at den anden tillægsbestemmelse ikke henviser til kulafgiften, og at den i denne bestemmelse omhandlede skat er de tre nye skatter, der blev indført ved lov nr. 15/2012 [42]. Derfor er kulafgiften ifølge denne regering under alle omstændigheder ikke omfattet af den anden tillægsbestemmelse til denne lov.

55. For det tredje har den forelæggende ret hævdet, at kulafgiftens struktur ikke afspejler det miljømål, der er tilkendegivet i præamblen til lov nr. 15/2012, for så vidt som denne afgifts sats fastsættes på grundlag brændværdien af det kul, der anvendes til produktion af elektricitet. Det skal i denne henseende fremhæves, at artikel 10, stk. 1, i direktiv 2003/96 bestemmer, at minimumsafgiftssatserne for elektricitet fra den 1. januar 2004 fastsættes i henhold til i bilag I,

[40] – Jf. analogt kendelse af 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

[41] – Jf. punkt 16 i nærværende forslag til afgørelse.

[42] – Jf. punkt 18 i nærværende forslag til afgørelse.

tabel C, til dette direktiv for erhvervsmæssigt og ikke-erhvervsmæssigt forbrug. Hvad angår kul og koks henvises der imidlertid i flere sprogversioner af tabel C med overskriften »Minimumsafgiftssatser for brændsel til opvarmning og elektricitet«, nemlig især den tyske, den estiske, den engelske, den kroatiske, den lettiske, den litauiske, den ungarske, den maltesiske, den polske, den rumænske og den slovenske sprogversion, udtrykkeligt til »bruttobrændværdien« af kul og koks. Selv om denne brændværdi ikke nævnes i den spanske version af nævnte tabel C, sår den omstændighed, at den spanske lovgivning har anvendt denne som reference ved pålæggelsen af afgift på forbrug af kul, ikke tvivl om den omstændighed, at kulafgiften kan være blevet vedtaget af miljøpolitiske hensyn.

56. For det fjerde har den forelæggende ret gjort gældende, at provenuet af kulafgiften ikke skal anvendes til at nedbringe miljøpåvirkningerne af anvendelsen af kul til produktion af elektricitet. Som det fremgår af punkt 50 i dette forslag til afgørelse, bidrager en afgift til miljøbeskyttelse, hvis den for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, f.eks. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse anvendelsen heraf eller tilskynde til brug af en anden type vare, hvis virkninger er mindre skadelige for miljøet. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilfældet med kulafgiften i den foreliggende sag. I denne henseende skal det anføres, at kombinationen af en ophævelse af fritagelsen for kulafgiften og den højere afgiftssats i forbindelse med denne vil kunne bidrage til at begrænse anvendelsen af kul til produktion af elektricitet og fremme andre mindre forurenende energikilder, og at ophævelsen af denne fritagelse ifølge Kommissionen i praksis rent faktisk ser ud til at have haft en indvirkning på mængden af elektricitet produceret på basis af kul.

57. For det femte ønsker den forelæggende ret oplyst, om det miljømæssige formål er opnået alene ved, at der indføres afgifter på visse ikke-vedvarende energiprodukter, og anvendelsen af dem, der anses for mindre skadelige for miljøet, ikke pålægges afgift. Med hensyn til dette spørgsmål fremgår det af ovenstående punkt i dette forslag til afgørelse, at når en afgift begrænser forbruget af et miljøskadeligt produkt eller fremmer anvendelsen af andre produkter, hvis virkninger er mindre miljøskadelige, bidrager den også til miljøbeskyttelse. I den foreliggende sag har den spanske regering skønnet, at kul udgjorde en forurenende energikilde, som skulle pålægges afgift, når den anvendes til elproduktion. I denne retning er jeg af den opfattelse, at den spanske regering ved at begrænse kulforbruget, hvis miljøskadelighed er ubestridt [43], har ønsket at beskyttet miljøet som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96.

58. For det sjette og sidste har Endesa gjort gældende, at selv om kulafgiften er blevet indført, har den spanske regering genindført fritagelsen af kulbrinte, der anvendes til elproduktion, hvilket viser, at der ikke reelt var tale om miljøpolitiske hensyn. Efter min opfattelse skal en undersøgelse af en afgift i forhold til artikel 14, stk. 1, litra a), andet punktum, i direktiv 2003/96 imidlertid ske fra sag til sag. Eftersom denne afgift er indført »af miljøpolitiske hensyn«, er den omfattet af selve denne bestemmelse, selv om andre forurenende produkter, der anvendes til elproduktion, samtidigt ikke er belagt med afgift.

[43] – Jf. navnlig tredje del af sjette vurderingsrapport fra det mellemstatslige panel om klimaændringer (IPCC), offentliggjort i april 2022, idet et sammendrag heraf (på engelsk) (findes på følgende adresse: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf).

59. Henset til det ovenstående skal artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 fortolkes således, at en national lovgivning, der indeholder bestemmelser om beskatning af kul, der bruges til produktion af elektricitet, opfylder betingelsen om, at afgiften skal indføres »af miljøpolitiske hensyn«, når den nationale lovgivning som begrundelse for indførelse af denne afgift har angivet et miljøbeskyttelsesformål, og et miljøformål ikke er indarbejdet i nævnte afgiftsstruktur, hvis sats afhænger af kullets brændværdi, idet provenuet fra denne afgift afsættes til finansiering af omkostningerne ved det nationale elektricitetssystem, og brugen af energiprodukter, der anses for at være mindre miljøskadelige, ikke er belagt med afgift.

V. Forslag til afgørelse

60. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien), som følger:

»Artikel 14, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet

skal fortolkes således, at

en national lovgivning, der indeholder bestemmelser om beskatning af kul, der bruges til produktion af elektricitet, opfylder betingelsen om, at afgiften skal være indført »af miljøpolitiske hensyn«, når den nationale lovgivning som begrundelse for indførelse af denne afgift har angivet et miljøbeskyttelsesformål, og et miljøformål ikke er indarbejdet i nævnte afgiftsstruktur, hvis sats afhænger af kullets brændværdi, idet provenuet fra denne afgift afsættes til finansiering af omkostningerne ved det nationale elektricitetssystem, og brugen af andre energiprodukter, der anses for at være mindre miljøskadelige, ikke er belagt med afgift.«